

ПРО РОЛЬ ІНСТИТУТУ ПРЕДСТАВНИЦТВА В РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ

Податкове представництво дозволяє державі виконувати свої функції шляхом їх делегування уповноваженим суб'єктам, що в свою чергу призводить до утворення певних податкових механізмів. В такому випадку ми підіймаємо специфічне питання – участь держави як особливого інституту, який здійснює реалізацію публічних функцій. Здійснення економічних функцій держави, у тому числі податкових, при відносній гнучкості й локальності їх реалізації має дуже стабільний характер (Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. – Т. 2: Введение в теорию налогового права. – с. 374). Однією з визначальних ознак держави, як способу організації громадянського суспільства, є виконання нею податкових функцій. Вказані функції пройшли випробування часом, правителями, знайшли та підтвердили свою важливу роль в сучасному податковому законодавстві. Стабільність властива податковій функції підтверджується не лише давністю її походження. Належна та повна реалізація податкової функції держави призводить до належного функціонування всього державного механізму взагалі, з'являється фінансова основа такого функціонування (Жернаков М. В. Правове регулювання представництва у сфері оподаткування: Монографія. – Х.: Право, 2006. – 144 с.).

Специфічною ознакою інституту представництва в податковому праві є те, що його основа закладається нормами інших галузей права, зокрема, цивільного та цивільно – процесуального права. Представництво, як правова категорія, найбільш розроблена в цивільному праві, але при цьому відсутня єдність у поглядах на зміст самого представництва. На думку Л. Н. Казанцева, представник здійснює замість особи, яку він представляє, юридичну діяльність, «причому, наслідки здійснених дій – «права й обов'язки» – виникають згідно з явно вираженою волею сторін, безпосередньо в особі самого принципала» (Казанцев Л. Н. Юридичні ознаки представництва в світні загальної теорії цивільного права // Бюлетень Міністерства юстиції України. – 2009. – № 10 (96). – С. 42-48.). Г. Ф. Шершеневич «представництвом у цивільному праві називає таке відношення, в силу якого наслідки угоди, які здійснюються однією особою від імені іншої, безпосередньо переносяться на останню (Шершеневич Г. Ф. Учебник русского гражданского права (по изданию 1907 г.). – М.: СПАРК, 1995. – С. 128.). Ряд інших авторів зазначає, що представництвом є цивільне організаційне правовідношення, в силу якого правомірно в межах даних повноважень юридичні дії однієї особи (представника) від імені іншої особи (яку представляють) щодо третіх осіб тягнуть виникнення, зміну й припинення прав і обов'язків безпосередньо для особи, яку представляють

(Советское гражданское право: Учебник: В 2 т. – Т. 1 / Илларионова Т. И., Кириллова М. Я., Красавчиков О. А. и др.; Под ред. О. А. Красавчикова. – 3-е изд., испр. и доп. – М.: Высш. Шк., 1985. – С. 262.).

Факт ґрунтування податкового представництва на нормах цивільно-го й цивільного процесуального законодавства, дозволяє певним авторам говорити про похідність «нецивільного» представництва, а іноді, фактично, ототожнювати представництво в цивільному праві й в інших галузях (Скловский К. И. Представительство в гражданском праве и процессе (вопросы теории: сущность, содержание, структура) – С. 40-41.). Вказана позиція заслуговує на увагу, але в той же час не може розглядатися як визначальна, з наступних підстав. Погоджуючись з думкою О. Ф. Мазурик (Мазурик О. Ф. Правовий статус податкового агента : автореф. дис. на соискание уч. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / О. Ф. Мазурик. – Запоріжжя, 2010., с.4) «первинність» і «похідність» юридичних понять, на нашу думку, є річчю антинауковою. Посилання на норми іншої галузі права при визначенні правового статусу учасників певних відносин, є абсолютно природним, загальноприйнятим і не свідчить про перевагу або першість однієї галузі над іншою (Жернаков М. В. Правове регулювання представництва у сфері оподаткування. – Х.: Право, 2006. – С.56-57.).

Податкове представництво сприяє головній меті оподаткування – повному та своєчасному надходженню коштів до бюджетів різних рівнів. При недостатньому вивченні податкового представництва, складається враження, що зобов'язаний суб'єкт податкових правовідносин відокремлюється від свого головного обов'язку – сплати податків та зборів. Це не відповідає дійсності. Суми, які підлягають сплаті, як податки та збори, платник податків сплачує через іншу особу, яка в багатьох випадках несе й обов'язок щодо подання податкової звітності. Як і в ході будь-якого дослідження при вивченні податкового представництва виникає ряд питань, які потребують відповіді. По-перше, потрібно з'ясувати походження коштів, які перераховуються платником до відповідного бюджету, фонду. Належність обов'язків і коштів платнику податків є безумовною, а особа, яка представляє її інтереси, реалізує їх саме в рахунок податкового обов'язку такого платника. Наведене дозволяє говорити про те, що перерахування коштів до бюджету здійснюється саме за рахунок коштів платника податків. В підтвердження такої думки, можна навести положення ст. 18 Податкового кодексу України, де зазначається що податкові агенти (як представники платників) перераховують податки до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків. По-друге, з'ясування потребує в залік обов'язку якої особи здійснюється перерахування сум податку. В такому випадку безумовно йдеться про обов'язок платника. Виконання представником обов'язку платника є складовою його правового статусу. По-третє, варто визначитися з підставою виконання представником своїх функцій. Головною умовою діяльності податкового представника є наяв-

ність певного делегування компетенції платника на підставі закону або договору. З наведеного, можна зробити висновок, що у відносинах представництва платник податків може виступати не лише статичним суб'єктом, а й реалізовувати свої права та здійснювати обов'язки в певній динаміці.

Лук'янець С. О.

*Національний університет державної податкової
служби України, здобувач*

СПІВВІДНОШЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ТА ПРИБУТКІВ ЗА ПОДАТКОВИМ ЗАКОНОДАВСТВОМ УКРАЇНИ

Розмежування вихідних критеріїв формування податкового обов'язку передбачає пов'язаність платника та об'єкту. Стосовно окремого різновиду прямих податків ця пов'язаність набуває дуже специфічних рис. Справа в тому, що співвідношення таких об'єктів як «дохід» та «прибуток» принципово розмежовується за такими носіями податкового обов'язку як юридичні та фізичні особи. Прибутку як об'єкта оподаткування у фізичної особи не може бути взагалі, бо він характеризує діяльність виключно юридичних осіб, оскільки для його визначення необхідні показники бухгалтерського обліку, облік основних фондів та оборотних засобів і т.д. Фізичні особи можуть використовувати в якості об'єкта оподаткування тільки доходи. Категорія прибутку не може бути застосована щодо оцінки результатів діяльності фізичних осіб, оскільки це пов'язане як з особливостями обліку й визначення, так і зі змістом цього поняття. Відносно фізичних осіб об'єктом оподаткування може виступати тільки дохід, тоді як податкове регулювання діяльності юридичних осіб допускає використання як доходу, так і прибутку.

Визначаючи об'єкт оподаткування, законодавець використовує перелік видів об'єктів оподаткування, серед яких одним із видів об'єктів оподаткування є доходи. При цьому йдеться про орієнтованість окремого типу платника на специфічний різновид об'єкту – особливість отримання доходу знаходиться в основі визначення резидентства. При оподаткуванні резидентів враховуються всі види доходів, що ними отримуються. До них належать як доходи, одержані на території України, так і доходи, що отримані з джерел, що перебувають за межами держави, тоді як нерезидентами в той же час виступають платники, в яких обов'язок із сплати податків виникає тільки за місцем одержання доходів. Відповідно до ст. 14 Податкового кодексу України доходами визначаються загальна сума доходів платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за її межами.